RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2719/2006-FIN **ATA/616/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 21 novembre 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur T_____
représenté par MMes Frédéric Vuillemier et Dominique Gay, avocats

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

Projet

EN FAIT

1. Monsieur T_____ (ci-après : le contribuable), de nationalité hollandaise, né en 1961, célibataire, est domicilié dans le canton de Genève.

2. Le contribuable était employé depuis le 1er janvier 1993 auprès de la Banque I_____ (Schweiz) (ci-après : I_____).

3. Cette dernière et la Banque B_____ (Suisse) S.A. (ci-après : B_____) ont fusionné sous la raison sociale I_____ Bank (Suisse) S.A. (ci-après : l'employeur, l'ancien employeur ou la nouvelle banque) à compter du 1er janvier 2002.

4. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal 2002.

5. Au cours des pourparlers relatifs à la fusion, K_____ (ci-après : la fiduciaire) avait indiqué à l'employeur du contribuable par fax du 13 novembre 2001 qu'il était possible d'affecter à la couverture d'une lacune de prévoyance les indemnités de départ versées aux employés licenciés. A cette fin, elle conseillait que ces montants soient tout d'abord versés auprès du fonds de pension sur le compte " réserve de contributions de l'employeur" et qu'ils soient ensuite crédités dans un second temps sur le compte individuel de chaque employé.

6. La fusion précitée a également donné lieu à la fusion des fonds de prévoyance des deux banques au 1er janvier 2002. Les modalités de cette dernière ont été consignées dans un rapport de fusion du 5 juillet 2002 dont un des chapitres traitait de la" réserve de contribution de l'employeur". Il en sera question plus loin.

7. Le contribuable a été informé de son licenciement pour le 30 juin 2002.

8. Toutefois, le contribuable ayant trouvé un nouvel emploi pour début avril, il a finalement quitté son poste le 31 mars 2002, selon accord conclu avec son employeur, le 27 mars 2002.

9. Aux termes de l'accord précité, le contribuable recevrait de son employeur une indemnité de départ de CHF 141'300.-, équivalant à 9 mois de salaire. Il était en outre précisé que les modalités de paiement et la destination de ce montant seraient déterminées d'entente avec le contribuable avant son versement.

   Il était également spécifié qu'il devrait fournir à son ancien employeur les coordonnées du fonds de pension de son nouvel employeur, au plus tard le 30 avril 2002, en vue du transfert de son avoir de prévoyance.

10. La proposition de rachat établie le 31 mars 2002 par le fonds de prévoyance de l'employeur du contribuable, faisait état d'une lacune de prévoyance de CHF 341'969.- au 1er janvier 2002.

11. Dans sa déclaration fiscale 2002 du 24 mars 2003, le contribuable a mentionné un salaire brut de CHF 223'821.-, correspondant à un salaire de CHF 85'071.- pour la période du 1er janvier au 31 mars 2002 et un salaire de CHF 138'750.- auprès du nouvel employeur pour la période du 1er avril au 31 décembre 2002.

12. Le certificat de salaire de son ancien employeur, annexé à sa déclaration fiscale, faisait état d'un salaire brut de CHF 85'071.- mais ne mentionnait pas la somme de CHF 141'300.- bien que les rubriques "indemnités départ" et "prévoyance professionnelle : rachat" soient clairement indiquées.

13. Faisant suite à une demande de renseignement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), le contribuable a remis à cette dernière, par courrier du 10 septembre 2003, le dernier bulletin de salaire mensuel de son ancien employeur lequel indiquait "plus indemnité de départ contractuelle du 21 mars 2002 de CHF 141'300.- qui sera versée directement sur votre compte au fonds de prévoyance I_____B_____ (selon justificatif ci-joint)".

14. En réponse à des courriers des 17 septembre et 3 décembre 2003 de l'AFC demandant au contribuable de fournir les attestations concernant le rachat d'années de prévoyance professionnelle, et notamment le formulaire officiel "Form 21 EDP dfi/A4" établi par sa fondation de prévoyance, celui-ci a déclaré, par lettre du 19 décembre 2003, qu'il n'était pas en mesure de fournir toutes les informations demandées.

D'après les explications de son ancien employeur, il avait compris que le montant versé n'était pas un rachat mais une indemnité patronale, puisque le montant n'était pas inclus dans son salaire. Celui-ci ayant été directement payé par son employeur sur son compte de fonds de prévoyance, il n'y avait pas "une détermination de la lacune ou un formulaire officiel" (sic).

15. Par bordereau de taxation du 9 février 2004, l'AFC a fixé l'impôt ICC 2002 à CHF 93'082,45 en se basant sur un revenu imposable de CHF 338'707.- et une fortune imposable de CHF 90'898.-.

16. En date du 19 février 2004, le contribuable a formé réclamation contre le susdit bordereau. Il a contesté la prise en compte, au titre de revenu, de la somme de CHF 141'300.- dans la mesure où l'employeur l'avait entièrement versée à titre d'indemnité de licenciement sur son deuxième pilier.

Il a joint une attestation de son ancien employeur du 26 septembre 2003 qui déclarait lui avoir versé une indemnité patronale d'un montant de CHF 141'300.-

en vue de l'amélioration de la prévoyance, sur le compte du fonds de prévoyance en faveur du personnel d'I_____ Banque B_____ (Suisse) S.A. en date du 25 avril 2002.

17. Par décision du 16 septembre 2004, l'AFC a maintenu le bordereau de taxation au motif que la qualification en tant que rachat de prévoyance professionnelle au sens de la loi "LPP" n'avait pas été démontrée, de même qu'elle n'avait pas fait l'objet d'une attestation officielle établie par la caisse de prévoyance professionnelle auprès de laquelle l'employé était affilié (formulaire 21 EDP/dfi).

En effet, l'attestation établie le 26 septembre 2003 par l'ancien employeur indiquait que le montant de CHF 141'300.- constituait une indemnité patronale qui avait été versée le 25 avril 2002 sur le compte du fonds de prévoyance en faveur du personnel d'I_____ Banque B_____ (Suisse) S.A.

Dans son courrier du 19 décembre 2003, le contribuable confirmait qu'il s'agissait d'une indemnité patronale et indiquait que ce montant ne constituait pas un rachat de prévoyance professionnelle.

Enfin, le versement de cette indemnité avait été effectué après la fin des rapports de service avec l'employeur survenue en date du 31 mars 2002.

En conséquence, le montant de CHF 141'300.- devait être considéré comme un revenu de l'activité dépendante et c'était à juste titre qu'il avait été ajouté à l'assiette des revenus imposables de l'année 2002.

18. Le contribuable a recouru contre ladite décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI), par courrier du 18 octobre 2004.

Le montant versé en sa faveur au fonds de prévoyance de son ancien employeur n'était pas soumis à l'impôt sur le revenu dès lors qu'il s'agissait d'une contribution collective, prévue par contrat de fusion proposée à tous les employés licenciés. Celle-ci respectait les principes de collectivité (solidarité), de planification, d'adéquation de la prévoyance (proportionnalité) et d'égalité de traitement des bénéficiaires de la prévoyance.

Aux termes d'une nouvelle attestation de son ancien employeur du 15 octobre 2004, il résultait que la résiliation du contrat de travail avait abouti au versement d'une indemnité de départ selon les modalités fixées par la direction et prévues pour tous les employés dans la même situation. L'indemnité de départ était déterminée selon les années d'ancienneté et la position de l'employé au sein de la banque. En considération de ces deux paramètres, celle du contribuable avait été fixée à neuf mois de salaire. A l'instar des autres employés dans la même situation, on lui avait proposé le choix entre le paiement de cette indemnité ou le

versement de cette dernière sur son compte de prévoyance dans le but de combler une lacune dans sa situation de prévoyance. Le contribuable ayant opté pour la deuxième solution, son ancien employeur avait versé cette indemnité auprès de son fonds de prévoyance sur le compte "réserves des contributions employeurs", dans le but de créditer ensuite le compte de prévoyance du contribuable. Le départ de celui-ci était initialement prévu au 30 juin 2002 mais avait finalement eu lieu au 31 mars 2002 selon accord signé le 27 mars 2002. Le paiement des salaires du mois de mars étant déjà intervenu le 18 mars 2002, c'était uniquement au mois d'avril que le dossier avait été clôturé par le versement du salaire (solde de vacances, 13^{e} salaire…) ainsi que la somme due au fonds de prévoyance.

Tout en se référant à la circulaire fédérale n° 1 du 3 octobre 2002 concernant les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur, le contribuable précisait que la résiliation était prévue pour la fin juin 2002 mais qu'elle avait été anticipée au 31 mars 2002, dès lors qu'il avait trouvé un nouvel emploi pour le 1er avril 2002. C'était la raison pour laquelle l'indemnité n'avait pas pu être versée avant la fin des rapports de service en application du chiffre 3.3 de la circulaire précitée.

Subsidiairement, il invoquait un arrêt du Tribunal fédéral de 2001 qui disposait qu'une prestation compensatoire, versée par un employeur dans le cadre d'un licenciement au titre de "compensation d'éventuelles lacunes ou des manques à gagner durables dans la prévoyance professionnelle", pouvait être exonérée d'impôt en vertu de l'article 24 lettre c de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) (correspondant en droit cantonal à l'article 10 lettre b de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu, revenu imposable du 22 septembre 2000 ; LIPP-IV - D 3 14), à la condition qu'elle soit affectée dès le départ exclusivement et irrévocablement à la prévoyance professionnelle.

Encore plus subsidiairement, il faisait valoir que l'indemnité versée au fonds de prévoyance était conforme aux articles 205 LIFD et 2 lettre b de la loi sur l'imposition des personnes physiques, détermination du revenu net -calcul de l'impôt et rabais d'impôt- compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16), ainsi que 79a de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40). S'il n'avait pas été en mesure de fournir les attestations réclamées par l'AFC, c'était parce que tant son employeur que le fonds de prévoyance avaient toujours considéré ce montant comme une contribution directe de l'employeur au fonds de prévoyance et non comme une indemnité de départ imposable, suivie d'un rachat d'années de prévoyance.

En l'espèce, il avait démontré que ladite indemnité était inférieure à la lacune de CHF 341'969.- sur son compte de prévoyance et qu'il avait un droit de rachat.

Il concluait par conséquent à l'exonération de l'indemnité de licenciement de CHF 141'300.- ou à sa déduction au titre de rachat.

19. Dans sa réponse du 30 septembre 2005, l'AFC concluait au rejet du recours. Le traitement de l'indemnité de départ n'avait pas respecté la circulaire n° 1/2003 dès lors que les rapports de travail étaient terminés au moment du paiement de cette somme par l'ancien employeur à la fondation de prévoyance.

La somme versée avait été déterminée de manière individuelle en fonction du nombre d'années de service du contribuable. Il ne s'agissait pas d'une attribution bénévole globale de l'employeur à l'institution de prévoyance professionnelle selon une clé de répartition reposant sur une base statutaire ou réglementaire explicite respectant les principes de collectivité et de planification.

L'indemnité versée ne correspondait pas à la jurisprudence fédérale citée par le contribuable. Ce dernier avait en effet aussi le choix de recevoir les CHF 141'300.- directement en ses mains, de sorte que cette prestation n'était pas affectée initialement à la prévoyance professionnelle et ne servait pas exclusivement et irréversiblement à atténuer les risques financiers liés à l'âge, l'invalidité et la mort.

20. Par décision du 19 juin 2006, la CCRMI a admis le recours.

La CCRMI s'était référée à la circulaire n° 1 de l'AFC du 3 octobre 2002 puisque tant le droit cantonal que le droit fédéral connaissaient le principe de l'exonération des prestations en capital versées par l'employeur ou par une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, lorsque le bénéficiaire les réinvestissait dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle.

Le but de ces versements était notamment de combler les lacunes de prévoyance existante ou future du salarié qui quittait l'entreprise. Dès le moment où l'employeur prenait en charge des contributions pour des salariés en vue de rachat dans l'institution de prévoyance, de tels montants faisaient partie du salaire brut et devaient être indiqués séparément dans le certificat de salaire. Afin que le salarié puisse faire valoir fiscalement le rachat, la somme consacrée à cet effet devait figurer séparément dans le certificat sous la rubrique "cotisations d'assurance".

Aux termes de la circulaire, un versement direct à l'institution de prévoyance était admis seulement si un rapport de travail existait encore, le règlement de prévoyance prévoyait un tel rachat, une lacune dans la prévoyance existait déjà au moment de quitter l'entreprise ou une lacune dans la prévoyance se manifestait au moment de quitter l'entreprise et son institution de prévoyance.

Dans le cas d'espèce, compte tenu du délai de résiliation au 30 juin 2002, le versement au fonds de prévoyance en faveur du contribuable effectué le 25 avril 2002 était normalement prévu durant la période contractuelle. C'était uniquement dans le but de permettre au contribuable d'entrer en fonction plus rapidement chez son nouvel employeur que le contrat avait été résilié pour le 31 mars 2002 par un accord du 27 mars 2002. Dans ce contexte, la première condition était néanmoins remplie.

Pour ce qui avait trait aux autres conditions, il convenait de se référer à l'article 22, chiffres 3 et 4 du règlement du fonds de prévoyance en faveur du personnel d'I_____ Bank B_____ (Suisse) S.A. concernant le rachat. La proposition de rachat au 31 mars 2002 faite par l'employeur mentionnait un montant maximum de rachat de CHF 341'961.-. La lacune de prévoyance ainsi attestée était suffisamment importante pour permettre au contribuable de demander à son employeur de verser son indemnité de départ sur son fonds de prévoyance. Il y avait donc lieu de considérer que les conditions susmentionnées étaient remplies.

Pour le surplus, les attestations de l'ancien employeur versées à la procédure établissaient clairement que ce dernier avait versé directement au fonds de prévoyance les CHF 141'300.-, de sorte que cette somme était affectée dès le départ exclusivement et irrévocablement à la prévoyance professionnelle du contribuable. Celui-ci ne pouvait donc pas en disposer librement. Il n'était pas contesté que ce rachat remplît les conditions de l'article 79b LPP.

Le fait que l'ancien employeur n'ait pas mentionné les CHF 141'300.- sur le certificat de salaire et qu'il n'ait pas pris en compte cette somme dans le calcul des charges sociales ne modifiait en rien la solution du litige.

21. Par pli du 25 juillet 2006, l'AFC a interjeté recours interjeté auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

Les conditions posées au point 3.3 de la circulaire n'étaient pas remplies. Tout d'abord le versement était intervenu alors que le contribuable n'était plus assuré auprès de la fondation de prévoyance de son ancien employeur. En effet, depuis le 1er avril 2002, ce dernier était assuré auprès de l'institution de prévoyance professionnelle de son nouvel employeur. Selon le droit de la prévoyance professionnelle, la prestation de sortie du contribuable étant exigible le 1er avril 2002, la fondation de prévoyance de l'ancien employeur n'était donc plus en droit de créditer son compte de prévoyance, raison pour laquelle la fondation n'avait pu établir le formulaire officiel "Form 21 EDP dfi". Le versement de CHF 141'300.- ne pouvait donc pas être qualifié de rachat.

C'était ainsi à juste titre que cette indemnité de départ, qui correspondait à une simple prestation forfaitaire de dédommagement, versée volontairement dans

le cadre d'une interruption des rapports de travail, avait été ajoutée intégralement au revenu du contribuable. C'était en raison du caractère insolite de ce versement que l'employeur n'avait pas mentionné l'indemnité de départ sur le certificat de salaire laissant vide la rubrique "indemnité départ" ainsi que la rubrique "prévoyance professionnelle rachat". La fondation de prévoyance de l'ancien employeur avait accepté de créditer le compte de prévoyance d'une personne qui n'était plus assurée chez elle au mépris des principes de la prévoyance professionnelle.

Le raisonnement de l'AFC était encore corroboré par le fait que le montant versé au contribuable avait été déterminé de façon individuelle selon les années d'ancienneté et la position de l'intéressé au sein de la banque et non pas en fonction d'une clé de répartition appropriée qui reposait sur des critères objectifs et respectait les principes de collectivité et de planification. L'article 10 lettre b LIPP-IV ne pouvait donc pas trouver application.

En conséquence, cette indemnité de départ aurait pu tout aussi bien être reçue en espèces par le contribuable. Par ailleurs, le réinvestissement d'une prestation versée par l'employeur n'aurait pu avoir lieu que dans la nouvelle institution de prévoyance professionnelle et non pas dans la fondation de prévoyance de l'ancien employeur.

22. Dans sa réponse du 15 septembre 2006, le contribuable a conclu au rejet du recours.

Le montant litigieux devait être considéré comme une cotisation de l'employeur au fonds de prévoyance de son employé, non soumise à l'impôt sur le revenu de l'employé. Il n'avait donc pas à figurer sur les certificats de salaire de l'employé et ne devait pas être soumis aux charges sociales. En effet, aux termes du contrat de fusion entre les deux banques, la nouvelle banque proposait de verser des prestations analogues, calculées selon des critères identiques à tous les employés issus d'I_____ (Schweiz) A.G. qu'elle avait licenciés. Le fait que le versement soit intervenu après le départ du contribuable était une pure coïncidence imputable à des contingences techniques dérivant du fait que le congé avait pris effet au 31 mars 2002, en lieu et place du 30 juin 2002, selon accord du 27 mars 2002.

L'exonération était également fondée sur les articles 24 lettre c LIFD et 10 lettre b LIPP-IV puisque s'il était effectivement donné au contribuable la possibilité de choisir entre une indemnité en espèces et le versement à un fonds de prévoyance, le montant était directement et irrévocablement versé au fonds de prévoyance si celui-ci optait pour la deuxième solution.

Subsidiairement, il convenait de considérer que le versement opéré en faveur du contribuable constituait un salaire ayant servi au rachat de prévoyance

déductible conformément aux articles 205 LIFD et 2 lettre b LIPP-V, selon l'argumentation déjà développée devant la CCRMI.

23. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Le présent litige, qui concerne l'impôt cantonal et communal 2002 est donc soumis au nouveau droit.

3. La seule question litigieuse est de savoir si l'indemnité de départ versée en avril 2002 sur le compte du contribuable auprès du fonds de prévoyance de son ancien employeur par ce dernier doit être soumise à l'impôt.

4. Tant le contribuable que la CCRMI soutiennent que le versement opéré par l'ancien employeur est une contribution collective de l'employeur au bénéfice de l'employé et font référence au rapport de fusion du fonds de prévoyance de I_____ avec le fonds de prévoyance de B_____.

Les contributions collectives de l'employeur à l'institution de prévoyance sont destinées à l'amélioration de la couverture de prévoyance professionnelle des employés. Elles présentent les caractéristiques suivantes : l'employeur décide tout d'abord du montant global d'une attribution complémentaire bénévole de prévoyance qu'il entend verser à l'institution de prévoyance. Cette attribution est ensuite répartie selon une clef de répartition appropriée qui repose sur des critères objectifs et respecte les principes de collectivité et de planification et elle est créditée sur cette base au compte de prévoyance professionnelle de chaque bénéficiaire (Prévoyance et impôts, cas A.3.5.2, CSI, Cosmos, Muri, Berne 2002).

Le rapport de fusion du fonds de prévoyance de I_____ avec le fonds de prévoyance en faveur du personnel de la B_____ du 5 juillet 2002 faisait état d'un degré de couverture du fonds B_____ de 100% alors que celui du fonds I_____ atteignait 95,84%. Afin de compenser cette différence de couverture, il était prévu que la réserve de contribution de l'employeur qui figurait au passif du bilan commercial du fonds I_____ (CHF 2'427'871.- au 1er janvier 2002) permettrait au préalable à I_____ de compenser cette différence de couverture. Tout ou partie du

solde de cette réserve serait utilisé pour améliorer les prestations de certains assurés, à la demande de l'employeur (mesures de restructuration). Après l'utilisation mentionnée, le solde de cette réserve de contribution serait utilisé uniquement pour les assurés ex-I_____.

En l'espèce, il résulte de l'accord contresigné par le contribuable le 27 mars 2002 que son employeur lui verserait en avril 2002 une indemnité de départ de CHF 141'300.- qu'il avait le loisir de recevoir en espèces ou d'affecter à sa prévoyance. Or, force est de constater que si cette somme avait fait partie de la contribution de l'employeur visée par le contrat de fusion précité, le contribuable n'aurait pas eu la possibilité de la recevoir en espèces. En d'autres termes, le contribuable n'aurait pas eu le libre choix quant à son affectation. En conséquence le montant en question ne peut pas être considéré comme une contribution collective de l'employeur.

5. Selon la recourante, il ne s'agit pas d'une prestation en capital versée par l'employeur lors d'un changement d'emploi, susceptible d'être exonérée selon la loi, ce que conteste l'intimé.

a. Aux termes de l'article 10 lettre b LIPP-IV, sont exonérées de l'impôt les prestations en capital versées par l'employeur ou par une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, lorsque le bénéficiaire les réinvestit dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage. Cette disposition reprend textuellement l'article 24 lettre c LIFD. Il s'en suit que les développements doctrinaux et jurisprudentiels sur cette dernière disposition sont applicables ici mutatis mutandis.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il ressort déjà clairement de la disposition de l'article 24 lettre c LIFD prise en elle-même, que les prestations versées par l'employeur dont il est question ne sont exonérées d'impôt en cas de réinvestissement dans le délai d'un an dans le 2e pilier que lorsqu'elles sont affectées initialement à la prévoyance professionnelle. De telles prestations doivent donc servir exclusivement et irréversiblement à atténuer les risques financiers liés à l'âge, l'invalidité et la mort (RDAF 2001 253).

Dans la jurisprudence précitée, le Tribunal fédéral avait considéré que la prestation en capital versée à l'employé en raison de la fin des rapports de travail découlant d'une restructuration ne pouvait pas être exonérée, et ce alors même qu'elle était versée "à titre de compensation d'éventuelles lacunes ou de manques à gagner durables dans la prévoyance professionnelle". En effet, l'employeur l'avait versée dans un premier temps directement à l'employé et ce n'est que par la suite que celui-ci l'avait transférée sur un compte personnel de prévoyance. Le Tribunal fédéral avait dès lors considéré que la prestation en capital n'avait pas été affectée dès l'origine à la prévoyance et qu'il n'y avait pas lieu à exonération.

b. Le cas d'espèce est différent. En effet, selon tous les documents produits, le capital versé au contribuable est clairement qualifié d'indemnité de départ et il lui a été offert la possibilité de le recevoir en espèces ou de l'affecter à sa prévoyance. En revanche, le contribuable ayant opté pour une affectation à la couverture de sa prévoyance, ce capital a été versé directement à l'institution de prévoyance et il n'en a jamais eu la maîtrise.

c. Fallait-il donc admettre que la somme litigieuse ne pouvait pas être exonérée parce que quand bien même le contribuable l'avait affectée à la prévoyance professionnelle, il s'agissait d'une indemnité de départ et que par sa nature elle n'était donc pas consacrée irrévocablement à la prévoyance professionnelle ? Cela reviendrait à dire qu'une exonération selon les articles 24c LIFD et 10 lettre b LIPP-IV était exclue lorsque le contribuable avait le choix de l'affectation du capital qui lui était versé par l'employeur, ce que la loi ne disait pas expressément. Dans l'hypothèse inverse, fallait-il admettre qu'il y avait lieu d'exonérer le montant litigieux dès lors que le contribuable avait choisi d'emblée de le consacrer à sa prévoyance professionnelle et qu'il n'en avait jamais eu la maîtrise puisqu'il avait été versé des le départ auprès de son fonds de prévoyance?

En l'occurrence la question souffre de demeurer ouverte puisque le recours doit être rejeté pour un autre motif.

6. La recourante fait valoir que la prestations litigieuse ne peut pas être qualifiée de rachat et partant qu'elle n'est pas déductible au sens de la loi.

L'article 2 LIPP-V a pour objet les déductions de prévoyance. Selon la lettre b de cette disposition, sont déduits du revenu les versements du contribuable en vue d'acquérir des droits dans une institution de prévoyance professionnelle, au sens et dans les limites du droit fédéral. Cette disposition reprend l'article 205 LIFD.

Sous l'empire de l'ancien droit, le Tribunal administratif a déjà jugé que de tels versements devaient être entièrement déductibles des impôts (ATA/376/2001 du 29 mai 2001). Il a en particulier relevé que les prestations que l'institution de prévoyance versera au contribuable par la suite seront fiscalisées : la non déductibilité des versements litigieux entraînerait dès lors une double imposition.

En l'espèce, le contribuable a démontré que son compte de prévoyance présentait une lacune de CHF 341'969.- au 31 mars 2002, soit avant le versement de l'indemnité de son employeur et que son fonds de prévoyance avait formulé une proposition de rachat dans ce sens. Ce montant était supérieur à l'indemnité prévue par l'employeur.

La recourante ne conteste d'ailleurs pas ces éléments. Pour elle le versement de CHF 141'300.- ne peut pas être qualifié de rachat et partant être déductible au

sens des normes précitées, parce qu'il est intervenu au mois d'avril alors que le contribuable n'était plus assuré auprès de la fondation de prévoyance d'I_____ B_____. En effet, la fin des rapports de service auprès de l'ancien employeur au 31 mars 2002 avait impliqué la fin du rapport de prévoyance auprès de la fondation de prévoyance de celui-ci ce même jour, la prestation de sortie du contribuable étant exigible le 1er avril 2002. Elle en veut pour preuve le fait que la fondation de prévoyance n'ait pas été en mesure de fournir le formulaire ad hoc.

C'est cependant faire peu de cas des circonstances particulières du cas d'espèce. En effet, il ressort de l'attestation de l'ancien employeur que le contrat de travail aurait dû être résilié pour le 30 juin 2002. Il était prévu que l'employeur verse dans ce délai une indemnité de licenciement déterminée selon les années d'ancienneté et la position des employés licenciés au sein de la banque. En cas de lacune dans leur deuxième pilier, ces derniers ont tous eu la possibilité de choisir entre la remise d'une indemnité en mains propres ou le versement sur leur compte de prévoyance.

Compte tenu du délai de résiliation au 30 juin 2002, le versement au fonds de prévoyance en faveur du contribuable, effectué le 25 avril 2002, était normalement prévu durant la période contractuelle. C'est uniquement dans le but de permettre au contribuable d'entrer plus rapidement en fonction chez son nouvel employeur que le contrat a été résilié pour le 31 mars 2002, par accord daté du 21 mars et signé le 27 mars 2002. C'est la raison pour laquelle le versement de l'indemnité de licenciement a finalement eu lieu après la fin des rapports de service.

De même, si le contribuable n'a pas été en mesure de fournir le formulaire ad hoc, c'est que tant son ancien employeur que le fonds de prévoyance, sur conseil de la fiduciaire consultée avant la conclusion de la fusion, ont toujours considéré le montant litigieux comme une contribution directe de l'employeur au fonds de prévoyance versée avant la cessation des relations de travail et non pas comme une indemnité de départ imposable, suivie d'un rachat d'années de prévoyance. De plus, la recourante admet que la fondation de prévoyance de l'ancien employeur a bien accepté ce montant.

Au vu de ce qui précède, le contribuable a agi en parfaite bonne foi. Ce serait faire preuve de formalisme excessif que de le faire pâtir des carences de son ancien employeur.

7. Mal fondé, le recours sera donc rejeté. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à la charge de l'Etat de Genève sera allouée à l'intimé.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'administration fiscale cantonale (art. 87 LPA). Ce changement de pratique est la conséquence logique de celle adoptée par chacun des pouvoirs de l'Etat de Genève qui facture

dorénavant ses propres prestations. Il est également cohérent avec le principe de l'autonomie du Pouvoir judiciaire et la tenue de comptes distincts entre le Pouvoir exécutif d'une part et le Pouvoir judiciaire d'autre part. Il est enfin conforme à la LPA, laquelle ne contient pas d'ancrage à l'exonération systématique de l'Etat de Genève de tout émolument de procédure (ATA/423/2005 du 14 juin 2005).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 juin 2006 ;

au fond :

le rejette ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour une nouvelle décision de taxation conforme aux considérants ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

alloue à l'intimé une indemnité de CHF 2'000.- à titre de dépens à charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à MMes Frédéric Vuillemier et Dominique Gay, avocats de Monsieur T_____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :